

Kim Klarskov Jeppesen

Postmoderne regnskaber?

Regnskabet er blevet det moderne samfunds primære middel til at redegøre for forvaltningen af ansvar, og som sådan spredes fænomenet i disse år. I denne rolle formodes regnskabet at være en objektiv repræsentation af virkeligheden. Her argumenteres imidlertid for at regnskabet kan ses som en social konstruktion, og at denne ontologi vil brede sig i det postmoderne samfund. Artiklen analyserer hvorvidt regnskabet som institution kan overleve denne udvikling, og hvilke konsekvenser det kan få for samfundets opretholdelse.

Regnskabet som koncept griber om sig i disse år. Foruden et selskabs traditionelle og lovpligtige årsregnskab, bliver der nu udviklet og eksperimenteret med en række alternative regnskabstyper. Erhvervsfremme Styrelsen (2000) søger eksempelvis med sit videnregnskabs-projekt at fremme den strategiske styring af videnressourcerne i virksomhederne, der i „den nye økonomi“ ses som et centralt element i samfundets samlede værdiskabelse. Ethiske regnskaber udvikles til at redegøre for tilslutningen til organisationens fælles værdier, såvel internt blandt medarbejderne som blandt eksterne interessenter (Bordum, 2000). Endelig udvikles grønne regnskaber til at redegøre for virksomhedens indsats for at styre miljøpåvirkningen (Holmark & Rikhardsson (1995), og sociale regnskaber for at komme i dialog med det omgivende samfund om virksomhedens påvirkning af dette.

Power (1997) påpeger at regnskabets spredning som koncept i høj grad skal ses i sammenhæng med „New Public Management“-initiativerne i den vestlige verden. New Public Management er en samlebetegnelse for reformer i den offentlige sektor, som blandt andet fokuserer på omkostningstyring, produktivitetsmålinger, kontraktstyring, decentralisering af ledelsesansvar, indføring af markedslignende vilkår og øget fokus på brugertilfredshed¹. Inspirationen til New Public Management kommer fra erhvervslivets managementstrategier, hvor et selskabs bestyrelse som repræsentant for aktionærene jo netop uddelegerer ansvaret for selskabets daglige drift til direktionen. Bestyrelsen kan så via årsregnskabet og revisors rapportering i forbindelse hermed føre kontrol med direktionens forvaltning af det betroede ansvar, og direktionen kan ved hjælp af interne regnskaber (budgetter mv.) føre kontrol med de funktionschefer, til hvem an-

svaret igen uddelegeres. Internationalt går tendensen i retning af at direktionen skal erklære sig om flere og flere forhold i årsregnskabet, herunder at den lever op til på forhånd fastlagte kriterier for god ledelse². Samtidig fremkommer i disse år en række bud på fremtidens regnskab og revisionen heraf (Elliott, 1994; 1995; Wallman, 1995. På dansk er ideerne fremført af Wivel *et al*, 1997). Argumentet er her at regnskab og revision er produkter af det industrielle samfund, og derfor må tilpasses med overgangen til det postindustrielle samfund.

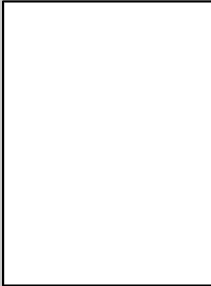
Et regnskab er altså et centralt objekt i redegørelsen for forvaltningen af det uddelegerede ansvar. På et område hvor mistillid i høj grad er institutionaliseret, og på et område hvor agenten har større indsigt end principalen, skaber regnskabet den tillid, der er betingelsen for at ansvar kan uddelegeres. På grund af virkelighedens entydige repræsentation ved hjælp af tal kan agentens forvaltning af ansvar kontrolleres af principalen. Agenten udarbejder imidlertid selv regnskabet, og for at sikre at principalen kan have tillid til dette, bliver det nødvendigt at regnskabet kontrolleres af en revisor. For at stoppe mistillidens regres må revisor per definition anses for at være uafhængig og altruistisk. Kun da kan principalen stole på disse „guardians of trust“, men ved at stole på dem institutionaliseres mistilliden samtidig (Shapiro 1987). Hvis samfund opfattes som immanent pluralistiske netværk af mennesker og objekter, som foreslået af fx Latour (1991), Law (1994) og Urry (1998), er regnskabet et af de objekter, der kan anvendes til at overvinde den iboende modstand mod en given social orden, binde netværket sammen, og dermed skabe og opretholde samfund. Regnskabet reducerer den lokale kompleksitet og viderebringer uforanderlig information mellem de øvrige aktører i netværket. Regnskabet giver så-

ledes aktørerne en velordnet og entydig virkelighed at forholde sig til, uanset hvor de befinder sig i forhold til hinanden.

Regnskabsbets succes som ordensskabende objekt bygger imidlertid på tre implicite forudsætninger; nemlig at de menneskelige aktører tror der eksisterer en objektiv erkendbar virkelighed vedrørende et selskabs økonomiske eller sociale situation, at de tror denne virkelighed kan repræsenteres ved hjælp af tal og tekst i årsregnskabet, og at de tror en eventuel revisor, som følge af sin revision, kan erkende hvorvidt der er overensstemmelse mellem den objektive virkelighed og dennes repræsentation i regnskabet.

For den udenforstående er der næppe noget problematisk i disse forudsætninger. Hvad årsregnskabet angår er der ikke desto mindre et enkelt problem forbundet hermed. Både Årsregnskabsloven og regnskabsvejledningerne tillader nemlig anvendelsen af en række forskellige opgørelsesprincipper for indtægter og udgifter, aktiver og passiver³. Den samme virkelighed kan derfor udtrykkes på mange forskellige måder i årsregnskabet, hvilket fik Foreningen af Statsautoriserede Revisorers daværende formand til at konstatere, at „regnskabsaflæggelser populært sagt ikke er en eksakt videnskab“ (Koefoed 1996). Vi har altså en situation hvor regnskabet som koncept spredes og bliver et centralt ordensskabende objekt, hvor der arbejdes med at tilpasse regnskabet til fremtidens samfund, men hvor den tilhørende ontologi er problematisk.

Det er disse forhold der ligger til grund for denne artikel. Efter i afsnit 2 at have beskrevet regnskabsbets ontologiske udvikling fra positivisme til konstruktivisme, argumenteres der i afsnit 3 for at postmoderne samfund blandt andet er karakteriseret ved en konstruktivistisk erkendelse. I afsnit 4 undersøges hvorvidt regnskabet som institution kan til-



Kim Klarskov
Jeppesen
Cand.merc.aud. og
ph.d. i revision.
Lektor ved Institut
for Regnskab og
Revision,
Handelshøjskolen i
København.
E-post:
kkj.acc@cbs.dk

passes denne udvikling og hvilken betydning udviklingen kan få for måden samfundet organiseres på.

Regnskabsbets ontologier

Det formodes at være en almindelig antagelse, at et regnskab bør være en neutral og objektiv repræsentation af den virkelighed som det dækker. Dette synspunkt deles stadig af visse af feltets akademikere, der argumenterer for at regnskabsregler bør være apolitiske og neutrale. Af den grund bør eksempelvis regnskabsvejledninger⁴ udarbejdes med henblik på at sikre, at regnskaberne blev neutrale repræsentationer af virkeligheden. Regnskabsvæsen bør, med en kartografisk analogi, være finansiel kortlægning, hvor korttegnerens subjektive præferencer blev udeladt. En sådan neutralitet kan kun sikres ved at alle involverede parter i udarbejdelsen af regnskabsregler anerkender, at der eksisterer et finansielt „landskab“ som der kan tegnes et kort af, og at de afstår fra at give dette kort et subjektivt præg, selv om de eventuelt måtte have økonomiske interesser heri (Solomons 1978). Tilsvarende mener Ruud (1989) at de almindeligt anvendte regnskabsmetoders udprægede valgfrihed i opgørelsesprincipper medfører, at det

eksterne regnskab er ude af stand til at rapportere den økonomiske realitet eller sandhed. Regnskaberne er således af begrænset værdi for de eksterne brugere. Kun ved at regnskaberne beskriver den økonomiske virkelighed, og ved at revisionen verificerer dette, kan begge blive af mere end rituel værdi. Vejen til dette går gennem en bred konsensus om at det eksterne regnskabs mål er at beskrive den økonomiske virkelighed, herunder en eksplicitering af dette mål i en ny konceptuel begrebsramme, der må accepteres af alle involverede aktører. Herefter vil revisorer kunne blive uafhængige verifikatorer af regnskaberne. Der er altså tale om en typisk positivistisk ontologi (Heldbjerg 1997:30).

Hvis regnskabet ses som en neutral, objektiv repræsentation af virkeligheden, bliver revisionens opgave at verificere, at regnskabet er aflagt i overensstemmelse hermed. Dette var typisk opfattelsen af revisionens rolle tidligere i dette århundrede. Dicksee (1933:1) definerer således revision som

..an examination of accounting records undertaken with a view to establishing whether they correctly and completely reflect the transactions to which they purport to relate.

En post i et regnskab er som følge heraf en opsummering af de bagvedliggende transaktioner, der hver for sig skal være korrekte og fuldstændige. Revisionens opgave er simpelt hen at kontrollere at dette er tilfældet, hvad enten dette sker gennem fuldstændig revision af samtlige bilag eller gennem stikproverrevision.

Fra starten af 1970'erne skete der imidlertid en politisering af regnskabsvæsenet, forstået på den måde at det i stigende grad blev legitimt at tage hensyn til bestemte gruppers økonomiske

interesser ved udviklingen af regnskabsprincipper (Zeff 1978). Fortalerne for denne politisering af regnskabsvæsenet, fx Gerboth (1972; 1973), er skeptiske over for det mulige og hensigtsmæssige i at nå til konsensus om regnskabsvæsenets mål. For det første påpeger de, at der i praksis ikke findes nogen fælles accepteret teori for hvordan regnskabsproblemer analyseres og løses, ligesom konsekvensvurderingerne af enhver mulig løsning på et problem er en menneskelig og økonomisk umulighed. I vestlige samfund, hvor enhver autoritet skal være demokratisk legitim, er det endvidere kun åbne og lydhøre politiske institutioner der har ret til at kræve at andre skal følge deres regler. Denne åbenhed må også omfatte bestemte regnskabsreglers økonomiske konsekvenser for forskellige interessegrupper, et forhold der ikke er relevant i den fornævnte positivistiske søgen efter neutrale løsninger. Processen hvorved regnskabsregler bliver til bør derfor være politisk hvis den overhovedet skal være retfærdig. Standardudstedende organers væsentligste udfordring er således at forlige modstridende økonomiske interesser (Zeff 1978).

I den politiske synsvinkel på regnskabsvæsenet er der altså stadig én objektiv virkelighed bag de forskellige politiske konstellationer særlige fokus, men der er til gengæld flere konkurrerende opfattelser af hvordan denne bør repræsenteres i regnskabet. Der er altså tale om en typisk postpositivistisk ontologi (Heldbjerg 1997:30). De gældende regler på området er her produkter af politiske kompromiser. Jo flere interesser der er involveret i et bestemt område, jo vanskeligere bliver det imidlertid at lave operationelle regler der regulerer dette. På centrale områder giver regnskabsreglerne derfor udstrakte valgmuligheder, eller anvender „bløde“ fortolkelige begreber. Dermed kan en række modstridende interes-

ser forliges, men prisen er selvsagt at virkeligheden ikke kan repræsenteres i regnskabet på nogen entydig måde. Årsregnskabslovens overordnede krav om at regnskabet skal udvise et „retvisende billede“⁵ er et arketypisk eksempel herpå. Dermed løser politiseringen af regnskabsvæsen ikke revisors problem, nemlig at han formodes at erklære sig om hvorvidt regnskabet er en sand repræsentation af selskabets virkelighed. Enhver erklæring herom er nemlig samtidig en støtte til bestemte interessegrupperes fortolkning af virkeligheden, der naturligvis vil blive anfægtet af de, hvis interesser bliver forbigået.

For at revisionen som institution kan overleve denne politisering må dens formål nødvendigvis omdefineres. Dette skete formelt i 1973, hvor American Accounting Association publicerede „A Statement of Basic Auditing Concepts“, der nogle år efter blev oversat til dansk (Sloth Pedersen 1978). I dette konceptuelle værk defineres revision nu som

en systematisk proces, der går ud på objektivt at opnå og vurdere bevismateriale vedrørende påstande om økonomiske handlinger og begivenheder, for at forvisse sig om graden af overensstemmelse mellem disse påstande og anerkendte kriterier.

Revision er nu ikke længere verifikation af regnskabets repræsentation af virkeligheden, men derimod en kontrol af om regnskabet er aflagt i overensstemmelse med anerkendte kriterier.

Med Berger & Luckmann (1966) startede den socialkonstruktivistiske bølge, der siden er skyllet hen over alle grene af samfundsvidenskaben og har sat sit præg på en stor del af teoridannelsen. Regnskabsvæsen hører pr. definition til samfundsvidenskaberne og bølgen er ef-

terhånden også ved at nå disse kyster. Socialkonstruktivismen forklarer hvordan fænomener kan opfattes som virkelige, uanset disse ikke har nogen objektivt konstaterbar eksistens.

Udgangspunktet for konstruktivismen er at enhver menneskelig aktivitet, der gentages ofte, er underlagt vanedannelse. Vanedannelsen presser aktiviteten ind i et let genkendeligt mønster, hvorefter den i fremtiden kan gentages med et minimum af anstrengelse. Samtidig mindske vanedannelsen de oplevede valgmuligheder og den tankemæssige indsats der er forbundet med valget, hvorfor en hurtig stillingtagen lettes. Hvor flere forskellige aktører gensidigt typificerer sådanne vanemæssige handlinger opstår såkaldte institutioner. Institutioner skal forstås som normer, værdier, praksis, procedurer, klassifikationer eller opfattelser, der bliver taget for givet, og videregivet til nytilkomne uden kritisk evaluering. Institutioner er altså produkter af en forudgående historie, og institutionen kan ikke forstås uden en forståelse for den historiske proces der skabte den. Efterhånden som tiden går og institutionen overføres til efterfølgende generationer forsvinder denne historiske bevidsthed imidlertid. Selv om institutionen er en subjektiv social konstruktion, opleves den derfor med tiden som værende en objektiv virkelighed, som værende en ydre og uomgængelig kendsgerning. En tilsvarende situation findes hvor en bestemt adfærd eller tankegang ukritisk overføres til en fremmed kontekst. Her mister de nye aktører også den historiske bevidsthed om adfærdens eller tankegangens relation til den oprindelige kontekst og der finder en institutionalisering sted.

Den hermed skabte virkelighed eksisterer altså ikke uafhængigt af subjektet. Virkeligheden er derimod en social konstruktion skabt og fortolket af subjekter.

Når en bestemt fortolkning af virkeligheden kommunikerer som værende den entydige virkelighed, begynder aktorerne at handle ud fra denne virkelighed. Den subjektivt konstruerede sociale virkelighed bliver dermed virkelig i sin konsekvens, hvilket forstærker institutionaliseringen af denne virkelighedsopfattelse.

Inden for det eksterne regnskabsvæsen er det socialkonstruktivistiske perspektiv særligt fremført af Ruth Hines (1988; 1989; 1991). Ifølge Hines kommunikerer regnskaber og revisionspåtegninger én ud af mange mulige fortolkninger af „virkeligheden“ i et selskab, og dermed privilegeres denne opfattelse på bekostning af de øvrige alternative opfattelser. Dette kan forlede omverdenen til at tro at den kommunikerede virkelighed har en objektiv eksistens; en opfattelse som blandt andet revisionsbranchen har en interesse i at opretholde, da den i vid udstrækning legitimerer indsatsen med at udarbejde og revidere regnskaber. Når omverdenen handler i overensstemmelse med denne opfattelse af regnskabet som værende en objektiv repræsentation af virkeligheden, bliver regnskabet virkeligt i sin konsekvens. Regnskabet bliver således konstrueret som en repræsentation af virkeligheden, der imidlertid kun eksisterer i kraft af at regnskabsbrugerne tror på denne og handler i overensstemmelse hermed. Når konsekvenserne så indtræffer ser brugerne det yderligere som en bekræftelse på at virkeligheden er kommunikeret korrekt i regnskabet. Going concern princippet, ifølge hvilket virksomhedens værdier opgøres under forudsætning af at virksomheden fortsætter sin drift⁶, er et glimrende eksempel herpå. Når regnskabet aflægges på baggrund af going concern princippet handler regnskabsbrugerne i overensstemmelse hermed og hjælper dermed virksomheden til at fortsætte. For brugerne bekræfter denne fortsættelse, at regnskabet var

en korrekt repræsentation af virkeligheden, at det var et „retvisende billede“. Ifølge det konstruktivistiske perspektiv eksisterer dette „retvisende billede“ imidlertid ikke uafhængigt af regnskabet.

I Baudrillards (1994) perspektiv køres konstruktivismen ud i ekstremerne. Baudrillard anser fænomener som regnskaber for at være simulacra, dvs. tegn, billeder eller modeller af noget andet, og opstiller en teori om disses udvikling. I de formoderne samfund var tegnet en ægte refleksion af den bagvedliggende virkelighed og som sådant grundlæggende godt. I den anden fase, forfalskningens æra, skjuler tegnet den bagvedliggende virkelighed og fratager denne sine iboende kvaliteter. Tegnet fremtræder nu som forvrænget og dårligt. I den tredje fase, det moderne samfund eller produktionens æra, skjuler tegnet fraværet af en bagvedliggende virkelighed ved at skabe sin egen virkelighed. I den fjerde fase, simulationens æra som Baudrillard mener vi nu befinder os i, kommer tegnet før virkeligheden. Her refererer tegnet ikke længere til noget virkeligt, og tegn, billeder og modeller cirkulerer adskilt fra materielle objekter og idealer. Denne simulerede virkelighed betegner Baudrillard „hyper-reality“, en model af virkeligheden for hvilken der ikke eksisterer nogen original. I dette perspektiv er regnskabet et simulacra, en simuleret virkelighed, der skjuler at der ikke er nogen virkelighed (Macintosh *et al*, 2000). Regnskabet er altså et fænomen blandt mange, der tjener til at opretholde illusionen om virkelighedens eksistens.

Den hidtidige behandling af konstruktivismen har i hovedtræk relateret sig til regnskabet som en helhed og dettes evne til at repræsentere virkeligheden. Går man imidlertid lidt tættere på regnskabet nuanceres billedet en smule. For visse regnskabsposter er forbindelsen til den bagvedliggende virkelighed

ganske vist meget spinkel. For andre regnskabsposter derimod, er der en forbindelse til en bagvedliggende virkelighed, men en værdiansættelse kan ikke ske på et objektivt grundlag. Og endelig er der regnskabsposter som både eksisterer og som kan værdiansættes objektivt.

Det mest oplagte eksempel på regnskabsposter uden forbindelse til nogen virkelighed er gruppen af såkaldte immaterielle aktiver, aktiver uden fysisk substans, som er genstand for stor interesse i disse år. Goodwill, forskning, udvikling og viden er eksempler på værdier, som især fortalene for den formueorienterede regnskabsteori argumenterer for bør medtages som et aktiv i regnskabet, fordi de repræsenterer fremtidige økonomiske fordele (Elling 1996). Teorien stiller imidlertid som krav, at aktiverne kan måles. Aktiver der ikke er målelige må ikke indregnes, hvilket aktiver der kun kan måles på et subjektivt grundlag heller ikke må. Der forskes derfor ihærdigt i at skabe objektive kriterier for værdiansættelse af eksempelvis goodwill i fraværet af en historisk kostpris. Forudsætningen herfor er imidlertid, at goodwill faktisk eksisterer og kan måles på et objektivt grundlag. Ifølge det socialkonstruktivistiske perspektiv er dette ikke tilfældet. Da goodwill pr. definition⁷ ikke manifesteres fysisk vil fænomenet kun eksistere i kraft af at regnskabsbrugere og regnskabsproducenter definerer dets eksistens, og handler i overensstemmelse med denne. At goodwill kun eksisterer i kraft af at det defineres ses tydeligt. Hvis goodwill forstås som overpris kunne man alternativt tale om, at de øvrige aktiver var vurderet for højt eller forpligtelserne for lavt. Og hvis goodwill forstås som overnormal indtjening kunne man bare udstrække grænserne for normaliteten en smule, så ville goodwill ikke længere eksistere.

Det er imidlertid ikke kun de immate-

rielle poster i regnskabet der er sociale konstruktioner; mange andre resultat- og balanceposter kan også ses som konstruktioner. Ifølge det konstruktivistiske perspektiv eksisterer der for eksempel ingen virkelig eller sand omsætning for en given periode, kun en række konkurrerende opfattelser heraf i form af forskellige subjektivt bestemte indregningskriterier. Traditionelt anvendes realisationsprincippet, hvorefter en indtægt først indregnes når der er en stor sandsynlighed for at den bliver indbetalt og samtidig er „indtjent“. Først på dette tidspunkt, og altså som følge af en række subjektive vurderinger, bliver indtægten 'real'-liseret, dvs. bliver virkeliggjort, hvilket ifølge konstruktivismen klart viser at der er tale om en social konstruktion. Konstruktivismen bestrider altså ikke at der foregår en eller anden form for indtægtsgivende aktivitet i perioden, kun at der eksisterer en entydig sandhed herom, som kan repræsenteres i posten „omsætning“ med et konkret beløb. På samme måde eksisterer enhver omkostning, som fx afskrivninger på aktiver, kun i kraft af at disse defineres⁸ og deres værdi beregnes ved anvendelse af subjektive måleattributter.

Der findes dog også en række regnskabsposter, hvor sammenhængen til en bagvedliggende virkelighed i højere grad er til stede. Det gælder de fleste aktiver som eksempelvis bygninger, inventar, debitorer og lager, hvor aktivet fysisk eksisterer. Også her er værdiansættelsen imidlertid i vid udstrækning afhængig af subjektive skøn. Traditionelt er aktiverne værdiansat til deres anskaffelsesværdi, hvilket er en objektiv størrelse. Anskaffelsesværdien kan imidlertid afvige væsentligt fra markedsværdien, hvorfor subjektive op- eller nedskrivninger af værdien kan forekomme⁹.

Endelig findes der også poster i regnskabet, som lever op til idealet om objektivt at repræsentere virkeligheden. Det er

Tabel 1. Tre typer regnskabsposter og deres ontologi

Type	Karakteristika	Ontologi
1	Regnskabsposter med en fysisk manifestation, som er værdiansat objektivt. Eksempel: gældsposter	Positivistisk
2	Regnskabsposter med en fysisk manifestation, hvor værdiansættelsen sker på baggrund af subjektive skøn. Eksempler: varelager, debitorer	Postpositivistisk
3	Regnskabsposter der eksisterer i kraft af definition fremfor manifestation, og hvor værdiansættelsen har et subjektivt præg. Eksempel: immaterielle aktiver	Konstruktivistisk

Kilde: egen tilvirkning på baggrund af Hines (1988) og Macintosh *et al* (2000).

altså regnskabsposter, der dels eksisterer fysisk og som kan værdiansættes på et objektivt grundlag. Som eksempel herpå kan nævnes gældsposterne, der optages med restgælden på statustidspunktet.

Sammenfattende kan der altså som vist i tabel 1 skelnes mellem tre typer regnskabsposter.

Type 1 poster er den type regnskabsposter, der har en fysisk manifestation og som værdiansættes objektivt. Der vil være en helt entydig opfattelse af disse posters eksistens og værdi, og en positivistisk ontologi er derfor på sin plads. Type 2 poster er regnskabsposter med en fysisk manifestation, men hvor værdiansættelsen sker ud fra subjektive skøn. Posten eksisterer, men der kan være konkurrerende opfattelser af hvordan den bør repræsenteres i regnskabet. Her er ontologien postpositivistisk. Type 3 poster har derimod ingen fysisk manifestation, og eksisterer kun i kraft af at de defineres. Værdiansættelsen sker ud fra subjektive skøn. Her er der klart tale om en kon-

struktivistisk ontologi.

Regnskabet som helhed vil altid være en blanding af alle tre typer poster, hvorfor der ikke eksisterer et entydigt fuldt eller rigtigt billede af virksomhedens økonomiske situation. Det „retvisende billede“ er således en social konstruktion. Dette er en kilde til den fundamentale ontologiske usikkerhed som hele tiden lurer bag regnskabets facade. Der er særligt to forhold som truer med at undergrave den fremherskende positivistiske ontologi. Det første forhold er de såkaldte „skandalesager“ hvor årsregnskabet og revisionen tegner et billede af en levedygtig virksomhed, der herefter uventet går ned. Her demonstreres tydeligt at årsregnskabet, trods overholdelse af gældende regler, ikke repræsenterede virkeligheden korrekt. Det andet forhold er en for offentligheden synlig uenighed blandt revisorer og regnskabsproducenter, om hvilke principper der skal ligge til grund for bestemte regnskabsposter og for måden revisionen udføres på. Også her kommer regnskabets noget arbitrære for-

hold til virkeligheden så tydeligt frem, at regnskabsbrugerne får svært ved at opretholde illusionen om regnskabet som en neutral repræsentant for virkeligheden. For at bevare regnskabsbrugernes tillid må regnskabsproducenter og revisorer derfor søge at opretholde troen på en virkelighed bag regnskabet. Ændrer det omgivende samfund sig, ændrer regnskabsbrugerne sig, så må regnskabet som koncept også ændres.

Postindustrialisme, postfordisme og postmodernisme

Noget er i færd med at ske med erhvervslivet og samfundet i disse år. Det industrialiserede samfund er efter sigende blevet afløst af det „postindustrielle samfund“ eller „vidensamfundet“. Dette indebærer at produkterne bliver globale¹⁰, at konkurrencen bliver global, og at produktets livscyklus accelereres. Den postindustrielle produktion er derfor kendetegnet ved at være fleksibel ordreproduktion i modsætning til fortidens standardiserede masseproduktion, og denne fleksibilitet skabes bl.a. ved hjælp af en refleksiv og tværfaglig arbejdskraft med mere omfattende færdigheder, en decentraliseret organisation uden klare magtcentre, og en omfattende vertikal disintegration af virksomheden og en heraf følgende „outsourcing“ af arbejdsopgaver (Clegg, 1990:180-184; Parker, 1992; Lash & Urry, 1994; Alvesson, 1995). Fleksibiliteten støttes endvidere på en udbredt brug af IT og automatisering, hvilket har reduceret behovet for manuel arbejdskraft betragteligt. Udviklingen er også kendetegnet ved et skift fra den traditionelle produktion af varer til produktionen af „signs“, dvs. postindustrielle varer hvis primære indhold er af kognitiv karakter og postmoderne varer, hvis primære indhold er af æstetisk karakter (Lash & Urry 1994). Begge typer varer adskiller sig fra

traditionelle industrielle varer ved at størstedelen af produktionsprocessen foregår på designstadiet. For postindustrielle varer betyder dette at medarbejderne forventes at være innovative og dermed refleksive, og for de postmoderne varer kræves en udtalt æstetisk sensitivitet. Begge typer varer kan i et vist omfang samtidig produceres uden medarbejdernes fysiske tilstedeværelse er påkrævet. I den yderste konsekvens mister virksomhederne fuldstændig deres fysiske manifestation; de bliver til virtuelle virksomheder, der kun eksisterer i cyberspace, uafhængige af nationalstater og uden for disses kontrol.

Mange ændringer i regnskabsvæsenet, eller tilføjelser til dette, sker angiveligt for at tilpasse regnskabet til den „postindustrielle“ produktion i „vidensamfundet“. Dette gælder eksempelvis udviklingen af videnregnskaber, der ifølge daværende Erhvervsminister Pia Gjellerup skal bruges til at styre udviklingen af virksomheds videnressourcer med henblik på at skabe værdi gennem udvikling, deling og anvendelse af viden (Erhvervsfremme Styrelsen 2000). Dette afsnit ser nærmere på hvad udviklingen betyder for samfundet og dets individer, hvorefter det i afsnit 4 analyseres hvorvidt regnskabet kan tilpasses denne udvikling. Afsnittet foregiver ikke at være en udtømmende beskrivelse af postmodernismen eller de beslægtede begreber. Som begreb dækker postmodernismen nemlig over en lang række forskellige opfattelser¹¹, og det giver næppe megen mening at behandle det som en totalitet. Derimod fokuseres på et enkelt postmoderne træk, nemlig samfundets fragmentering som følge af dannelsen af en postmoderne bevidsthed hos individet.

Med overgangen til den postindustrielle produktionsform ændres det etablerede kompromis mellem arbejdskraft og kapital, der ligger til grund for industria-

liseringen af de vestlige samfund. Dette kompromis, der sædvanligvis går under navnet „Fordisme“, går i store træk ud på at kapitalen sikrer arbejdskraften en så stor aflønning, at denne bliver i stand til at forbruge og dermed sikrer kapitalen afkast på sigt. Som modydelse for denne aflønning sikrer arbejdstagerne og deres organisationer kapitalen den stabile, veluddannede og disciplinerede arbejdskraft, som den industrielle produktion er afhængig af. Der er altså tale om et gensidigt afhængighedsforhold arbejdskraft og kapital imellem. Fordismens sammenbrud følger for det første af at værditilvæksten nu i højere grad sker på designstadiet og derfor kræver mindre men bedre kvalificeret arbejdskraft, for det andet af den vertikale disintegration af virksomheden, som medfører at mange opgaver er blevet outsourcete, og for det tredje af den udprægede brug af industrirobotter og andre automatiserede produktionsformer. Disse forhold medfører at industriproduktionen i det postindustrielle samfund i langt højere grad end før frigøres fra afhængigheden af arbejdskraft og en postfordistisk samfundsorden opstår, hvor arbejdskraften hovedsageligt er beskæftiget i servicesektoren¹².

Kapitalens frigørelse fra afhængigheden af arbejdskraft medfører imidlertid også en tendens til at frigøre denne fra samfundets kontrol. Hvor organisationer i det traditionelle Weberianske perspektiv¹³ søger at legitimere magtstrukturerne for at reproducere disse, er postmodernismen ifølge Bauman (1992:93-113) karakteriseret ved at denne legitimering overflødiggøres og erstattes af to andre komplementerende former for reproduktion¹⁴; forførelse (seduction) og undertrykkelse (repression). Forførelsen er postmodernismens primære middel til reproduktion af magtstrukturerne. Den stammer fra den i postfordismen beskrev-

ne frigørelse af kapitalen fra sit afhængighedsforhold til arbejdskraften, der nu i stedet omdefinieres til forbrugere. Markedet gør forbrugerne afhængige af sig ved at undertrykke alle andre færdigheder end de, som er nødvendige for at forbruge. Jo flere af livets forhold der således styres af markedets logik, jo mere reproduceres markedets dominansstrukturer og forbrugersamfundet (Baudrillard, 1988) bliver en realitet. Undertrykkelsen bygger på Foucaults (1975/1994) disciplinære magtbegreb, hvor normalisering og ensretning gennemføres ved hjælp af overvågningssystemer, der griber ind og disciplinerer afvigere, og hvor overvågningssystemet tvinger potentielle afvigere til selvdisciplinering. Magten til at definere normalitetsbegrebet ligger i hænderne på den vidensbaserede ekspertise, og institutionaliseringen af denne ekspertise sikrer en skjult reproduktion af dominansstrukturerne.

Da organisationer i forbrugersamfundet hovedsageligt sikrer reproduktionen gennem markedet og således ikke længere aktivt skal legitimere sig selv, og da markedet har destrueret subjektets interesse i universelle sandheder, mister alle parter interessen i at påvirke den videnskabelige vidensproduktion¹⁵. Diskursen bliver som følge heraf mere fri og der åbnes for en relativistisk ontologi (Lyotard 1982). Postfordismen resulterer altså i en ændret bevidsthed hos subjektet, en bevidsthed hvor tankens frihed og indifferens går hånd i hånd. Det er denne bevidsthedsændring, der er omdrejningspunktet i postmodernismen. Baumann (1992:vii) mener således at dette er centralt for forståelsen af postmodernismen; postmodernisme er mere end noget andet „a state of mind“.

Den postmoderne bevidsthed er særligt karakteriseret ved en øget eller ændret refleksivitet. Lash & Urry (1994) opdeler denne refleksivitet i to typer: kogni-

tiv refleksivitet og æstetisk refleksivitet. Den kognitive refleksivitet er rettet mod subjektet og dets indplacering i de sociale strukturer. Det er altså en selvrefleksivitet, hvor subjektet goes til objekt for sin egen refleksivitet, en rationel overvågning og vurdering af subjektet og dets sociale rolle. Et særligt postmoderne træk er imidlertid den voksende æstetiske refleksivitet, i hvilken subjektet delvist forlader den rationelle selvrefleksivitet til fordel for en refleksivitet baseret på subjektets immanente verdensbillede og forhold til omverdenen, på subjektets forundtagedhed. Den æstetiske refleksivitet handler således om subjektets fortolkning af sin egen virkelighedsopfattelse. Subjektet reflekterer over hvordan dets virkelighed konstrueres og postmodernismen er derfor karakteriseret ved en øget bevidsthed om at virkeligheden kan være socialt konstrueret.

Postmodernismen er altså konstruktivistisk, og dermed relativistisk, i sin ontologi. Netop pluralismen i opfattelsen af hvad der er virkeligt eller sandt ser postmodernismen som et centralt træk ved de senere stadier af samfundsudviklingen; et træk der adskiller de postmoderne samfund fra de moderne. Særligt frigør postmodernismen subjektet fra rationalitetens for så privilegerede status. Hermed skabes et samfund af decentrerede observatorer, der konstruerer lokale ikke-universelle fortolkninger af verden. Som følge heraf fragmenteres socialiteten. Det postmoderne samfund er altså immanent pluralistisk, og enhver temporær social orden må skabes ved overvindelse af denne pluralisme (Cooper & Burrell 1988; Power 1990; Bauman 1992; Law 1994).

Objekter som tekster og numeriske repræsentationer spiller en væsentlig rolle i denne proces, da de kan fremstilles som indiskutable og uforanderlige repræsentationer af virkeligheden. Virke-

ligheden må imidlertid ikke blive for entydig. Hvis dette sker skaber den mere konflikt end enhed, så tvinges de grupper hvis interesser ikke bliver tilstrækkeligt tilgodeset til at reagere mod den. For at skabe enhed må virkelighedsopfattelsen således have en vis konsistens, men samtidig være så tilpas plastisk, at hver enkelt interessegruppe til en vis grad kan forme den efter egne behov. Virkeligheds-skabende objekter såsom regnskaber, der indgår i flere sociale verdener, må derfor sørge for ikke at skabe en alt for konkret virkelighed. Regnskabet må antage karakter af et „boundary object“ (Star & Griesemer 1989), et objekt der har en vis konsistens på tværs af interessegrupperne, men som disse samtidig kan fortolke delvist forskelligt. Kun da kan interessegrupper uden fælles mål samarbejde.

Ud over den konstruktivistiske ontologi er den postmoderne bevidsthed karakteriseret ved en pluralisering af tids- og rumbegreberne (Adam 1992). I den moderne verden var urets lineære tid den universelle tidsopfattelse og afstande kunne danne svært overkommelige barrierer. I den postmoderne verden er rummet imidlertid ikke det der skiller. Kommunikationsmidlernes udvikling har medført at alle uden forsinkelse kan kommunikere med hinanden uanset afstanden imellem dem. Påvirkningen via medierne er global og begivenheder kan opleves af alle overalt på kloden samtidig med at de sker. Resultatet af disse bevægelser er at subjektets tidsopfattelse accelereres og rumopfattelsen tilsvarende indsnævres. I sin yderste konsekvens betyder dette at tiden og rummet ophører med at eksistere i den postmoderne bevidsthed (Harvey 1990:284-307).

Postmoderne regnskaber?

De postmoderne samfunds konstruktivistiske ontologi og den ændrede tids- og rumopfattelse vil radikalt forandre det

traditionelle årsregnskab. Årsregnskabet privilegerer jo netop en enkelt virkelighedsopfattelse og det er ydermere snævert afgrænset i tid og rum: det er et forsinket ex post regnskab for en juridisk afgrænset entitet. Selv om den postpositivistiske ontologi muligvis kan legitimeres som værende en søgen efter den bedste måde at repræsentere virkeligheden på, er det mere tvivlsomt, om det er muligt at have et fungerende regnskabsvæsen hvis brugerne har en konstruktivistisk bevidsthed. Hines (1988:257) mener i hvert fald ikke dette er tilfældet. Et samfund kan ikke fungere effektivt, hvis individerne i det bliver bevidste om dets konstruerede karakter og den rolle de selv spiller i at skabe og opretholde det. En udbredt konstruktivistisk bevidsthed vil føre til regnskabsvæsenets sammenbrud¹⁶, hvilket igen vil vanskeliggøre talbaseret ledelse i en postmoderne verden. I den yderste konsekvens kan udviklingen tvinge staten, virksomhedsledelsen eller enhver anden form for centraliseret magtinstans til at slippe kontrollen med de mange områder, for hvilke ansvaret er uddelegeret. Virkelighedens pluralisering, og dennes manifestation i de postmoderne regnskaber, kan således meget vel fjerne et af de sidste tilbageblevne moderne træk; nemlig idealet om den centralt ledede og kontrollerede organisation. Uden en entydig virkelighed at forholde sig til, og uden muligheden for at illusionen om en sådan kan skabes gennem brugen af regnskabet som „boundary object“, kan en sådan ledelse næppe lade sig gøre.

Skal regnskabet have en fremtid i en postmoderne verden må konceptet derfor undergå substantielle forandringer. Power (1997) bemærker at det er et tidstypisk fænomen, at samfundets styreform organiseres omkring regnskabet som den primære måde at redegøre for forvaltning af ansvar på. I dette regime er regnska-

bets primære formål altså at legitimere adfærd over for en snæver kreds af interessenter, fx virksomhedens ejere. Revisorer er her de eksperter, hvis udsagn transformerer regnskabet fra en påstand til virkelighed, og som dermed sikrer en skjult reproduktion af strukturerne. I det postmoderne samfund derimod er forførelsen via markedet som før nævnt den primære kilde til legitimitet. Hvis markedet lader virksomheden leve er ingen yderligere legitimering af virksomhedens eksistens eller ledelsens adfærd nødvendig. En række af de nye alternative regnskabsformer handler imidlertid klart om at legitimere virksomhedens eksistens. Sociale regnskaber handler eksempelvis om at legitimere virksomhedens eksistens i det sociale rum, og grønne regnskaber handler om at legitimere virksomhedens miljøpåvirkning, og dermed i den sidste ende om at legitimere menneskets udnyttelse af naturen (Hines 1991). Sociale regnskaber og miljøregnskaber kan altså enten ses som eksempler på at samfundet endnu ikke er blevet postmoderne, eller på at der er noget galt med teorierne herom.

Hvis den førstnævnte forklaring forudsættes, mister regnskabet således en væsentlig funktion. På markedet i det postmoderne samfund bliver regnskabet primære formål nu i stedet at være en kilde til markedsinformation, og det skal derfor rette sig mod en langt videre kreds af „stakeholders“. Som markedsinformation kan regnskabet antage to former. Det kan enten være generel information, reklame for virksomheden der gratis stilles til rådighed for alle interesserede. Eller det kan være en vare der sælges. I sidstnævnte tilfælde er det ikke alle der får alt at vide; de der ikke betaler får ingen information. Omvendt kan de der betaler tillade sig at stille krav. Det bliver altså markedskræfterne generelt eller en forhandling mellem køber og sælger spe-

cifikt der afgør, hvilken information regnskabsbrugeren får adgang til. Derfor bliver det også vanskeligere for virksomheder at skjule information. Kunder vil naturligvis ikke have et mangelfuldt produkt, og som kunder får regnskabsbrugere derfor et legitimt krav på adgang til alle virksomhedens data, også de der hidtil har været betragtet som konfidentielle.

Postmoderne kunder har endvidere forskellige præferencer. Det postmoderne regnskab vil derfor ikke tage udgangspunkt i en singular normativ teori. Ethvert forsøg på at opstille en normativ regnskabsteori vil i en postmoderne verden blive set som et utidigt forsøg på at privilegere bestemte interesser på bekostning af andre. Ligeledes vil ethvert forsøg på at udarbejde og revidere et årsregnskab for et selskab blive set som et forsøg på at undertrykke legitime, alternative opfattelser af virkeligheden, og dermed også som et forsøg på at privilegere bestemte interesser på bekostning af andre. Et postmoderne regnskab vil derimod søge at skabe grundlaget for at de forskellige brugergrupper kan konstruere deres egen lokale virkelighed i overensstemmelse med egne normer og værdier. Ideen om et enkelt regnskab der kan tilfredsstille alle brugergrupper informationsbehov er derfor utænkelig i det postmoderne perspektiv.

Dernæst vil postmoderne regnskabsbrugere selv bestemme hvilke informationer de ønsker fra virksomheden, og de vil i langt højere grad efterspørge ikke-økonomisk information. Det vil de fordi penge i de postmoderne samfund mister evnen til at udtrykke værdi og der som følge heraf opstår en repræsentationskrise (Harvey 1990:298). Når penge ikke længere kan udtrykke et selskabs værdi, når tal ikke længere kan repræsentere virkeligheden, kommer regnskaber altså i meget højere grad til at bestå af andet end

disse tal. Regnskaberne fra de større børsnoterede selskaber viser allerede til en vis grad dette. De får et betydeligt indhold af kvalitativ information og bliver ofte kaldt årsberetninger eller årsskrifter. SAS Gruppens Årsregnskab 1998 er et godt eksempel på denne udvikling. Her fylder det kvantitative regnskab 39 ud af i alt 115 sider, svarende til ca. 34%. De resterende 66% udgøres af forskellig kvalitativ information, tydeligvis præget af bevidstheden om at en virkelighedsskabende kommunikation må tage hensyn til brugernes æstetiske refleksivitet. Her vises eksempelvis helsides farvefotos af bestyrelse og direktion i arbejde, og personkredsens baggrund beskrives, for derigennem at få regnskabslæseren til at reflektere over kvaliteten af selskabets ledelse. Helt tydeligt kommer hensynet til den æstetiske refleksivitet også frem i beskrivelsen af betydningen af kundernes tillid til SAS:

Det er også de bløde værdier som skaber og underbygger relationerne mellem virksomheden og dens kunder. Derfor kan vi opfatte disse værdier som et økonomisk aktiv og kalder det derfor for varemærkekapital

(SAS Gruppens Årsregnskab 1998 p. 50). Denne varemærkekapital er ikke inkluderet i regnskabstallene og regnskabslæseren skal altså reflektere over værdien af dette „skjulte“ aktiv.

De postmoderne regnskabsbrugere vil næppe heller anerkende de af det traditionelle regnskab snævert konstruerede grænser for hvad der hører med til virksomheden, herunder virksomhedens nationale afgrænsning, og hvad der omvendt anses for uvedkommende eksternaliteter (Hines 1988). Det giver ingen mening at se virksomheden løsrevet fra den omverden den er afhængig af, og

disse afhængighedsforhold vil naturligvis interessere regnskabsbrugerne. Et postmoderne regnskab vil derfor omfatte langt mere end det traditionelle regnskab, herunder eksempelvis oplysninger om virksomhedens afhængighed af kunder, leverandører og medarbejdere. Alternativt vil man kunne forestille sig at fokus på den enkelte virksomhed forlades og at det postmoderne regnskab i stedet udstrækkes til at omfatte et netværk af indbyrdes forbundne virksomheder. Dette kan imidlertid give problemer for den regnskabsaflæggende organisation. Organisationer er i det postmoderne perspektiv et resultat af en kontinuerlig overvindelse af det sociales immanente ustabilitet. Det er ved organisationens grænser, hvor ustabiliteten er størst, at denne organiserings- eller overvindelsesproces foregår. Vedligeholdelsen af organisationens grænser bliver derfor den postmoderne organisationsteoris centrale analyseområde (Power 1990:121). Hvis ikke organisationen kan opretholde grænsen mod omverdenen vil den blive et med denne. Organisationers overlevelse som selvstændige enheder er altså helt afhængig af at de kan skabe og vedligeholde deres grænser mod omverden, og regnskabet, der definerer og kommunikerer grænserne, er et væsentligt instrument i denne proces (Llewellyn 1994). Ved at skabe et ukontrollabelt og potentielt fjendtligt ydre, skabes det indre fællesskab. Det postmoderne regnskab skal altså løse to modstridende opgaver. Det skal tegne et billede af en organisations integration med dens omverden og samtidig afgrænse organisationen fra denne omverden. Begge dele kan næppe lade sig gøre samtidig. Hvis regnskabsbrugernes interesser skal tilgodeses mister organisationen et væsentligt instrument til sin egen reproduktion, og hvis regnskabsproducenternes interesser tilgodeses reduceres regnskabet til et uvedkommende

formalia.

Sidst, men ikke mindst, vil de postmoderne regnskabsbrugere med deres accelererede tidsfornemmelse kræve information uden forsinkelser. Her kommer det traditionelle regnskab for alvor til kort. Dette regnskab er jo netop forankret i tid og rum; det er en rapport for en bestemt tidsperiode for en i rummet afgrænset entitet. Den hidtidige nationale lovregulering, der kræver årlig regnskabsaflæggelse af alle selskaber, vil næppe kunne opretholdes i en verden, hvor fornemmelsen for tid og rum komprimeres. Dels mister det forsinkede regnskab sin relevans for brugerne, dels mister det nationalt afgrænsede regnskab sin relevans. Og endelig kan virksomhederne uden problemer lokalisere sig hvor de vil i verden og dermed udnytte lokale variationer i reglerne til egen fordel. Det postmoderne regnskab må altså være et realtidsregnskab; en kontinuerligt opdateret informationsstrøm, der tilgår brugerne samtidig med at den opstår. Og samtidig må det være et regnskab uden meningsløse nationale grænser.

Sammen med regnskabskonceptet må også fagets udøvere undergå en forandring. Revisorer og andre intellektuelle eksperter, hvis ekspertise grundlæggende handler om legitimering af de eksisterende strukturer ved at erklære sig om hvorvidt noget er sandt eller moralsk, er der per definition ikke plads til i den postmoderne verden (Bauman 1992:97). Dette er så småt ved at gå op for revisionsbranchen i USA, hvor man forsøger at bringe erhvervet på forkant med udviklingen. Dette har blandt andet resulteret i offentliggørelsen af et „Vision Statement“¹⁷, hvor branchens profil i det 21. århundredes postmoderne verden lanceres. Revisorer skal her være mennesker, der mod betaling hjælper med at „Making sense of a changing and complex world“. Det skal de gøre ved at ud-

vælge og fortolke informationsstrømme i bred forstand for brugerne af disse, og ved at forudse og skabe muligheder for disse informationsbrugere. Revisor skal med andre ord til at være en slags „virksomhedssociolog“, der fortolker det postmoderne samfunds kompleksitet og omsætter dette til brugbar viden, en person som forstår at kommunikere det fulde billede klart og objektivt. Succesen for denne strategi er imidlertid tvivlsom. At fortolke informationsstrømme for brugerne indebærer at revisor formår at sætte sig i et utal af forskellige brugergrupperes sted og udvælge og fortolke information i forhold til disses normer, værdier og opfattelse af virkeligheden. Det bliver ikke nogen nem opgave.

En måde som dele af det ovenfor beskrevne postmoderne scenarium kan realiseres på er, som foreslået af fx Elliott (1994) og Wallman (1995), at give brugerne direkte adgang til virksomhedens grunddata, eksempelvis via Internettet. Med denne adgang kan den enkelte bruger selv vælge kriterierne for sit regnskab på det tidspunkt, for den periode, og i den rumlige afgrænsning der ønskes. Regnskabet individualiseres og kan, om det ønskes, gøres til et realtidsregnskab. Revisionens rolle i dette perspektiv bliver ikke verifikation; på de områder hvor der ikke eksisterer en entydig virkelighed kan regnskabet selv sagt ikke verificeres i forhold til denne. Revisionens rolle bliver heller ikke kontrol med efterlevelse af anerkendte kriterier, da det i en postmoderne verden næppe vil være muligt at etablere en entydig norm for disse. Et eksempel på dette findes i Erhvervsfremme Styrelsens videnregnskabsprojekt, hvor det konstateres at „der eksisterer ikke en standard for videnregnskaber, som gør egentlig revision mulig“ (Erhvervsfremme Styrelsen 2000:59). For at overleve denne udvikling må revisionens rolle derfor ændres fra at være kontrol af

et entydigt regnskab, til at blive en kontrol med om brugerne får adgang til korrekte og ajourførte informationer, og at de valgte kriterier faktisk også bliver brugt ved udtræk fra virksomhedens database.

Konklusion

Artiklen har argumenteret for at regnskabsbrugernes opfattelse af virkeligheden ændrer sig som følge af den postindustrielle produktionsproces. I denne proces frigøres kapitalen fra sin afhængighed af arbejdskraften, der i stedet omdefineres og reduceres til forbrugere. I forbrugersamfundet behøver virksomheden som organisation ikke at legitimere sig for at sikre sin reproduktion. Markedet er legitimt i sig selv og deltagerne på dette behøver ingen yderligere legitimitet; reproduktionen sikres hvis markedet ønsker det. Viden bliver nu hovedsageligt produceret ud fra kommercielle interesser og gør altså ikke krav på at være universel. Som følge heraf sættes diskursen fri fra videnskabsidealet og der åbnes for en relativistisk ontologi. Denne ontologi er karakteriseret ved at subjektet begynder at reflektere over virkelighedsdannelsen; den er med andre ord konstruktivistisk. Den konstruktivistiske bevidsthed medfører en pluralisme i opfattelsen af hvad der er virkeligt eller sandt. Postmodernismen er altså først og fremmest en bevidsthedsændring der medfører, at socialiteten fragmenterer, at modernitetens normer nedbrydes og subjektet decentreret. I denne proces ændres også subjektets opfattelse af tid og rum radikalt. Tidsopfattelsen accelereres og rumopfattelsen indsnævres.

Denne udvikling får afgørende indflydelse på regnskabs fremtidige udvikling. Regnskabet skal nu ikke længere legitimere agents adfærd, men får i stedet karakter af markedsinformation. Regnskabsinformationer bliver reklame

eller en vare der handler med på markedsvilkår. For at overleve postmodernismen må regnskabet derfor individualiseres, det må betragtes som kommerciel kommunikation, og det må bringes i overensstemmelse med subjektets nye tids- og rumopfattelser. Individualiseringen medfører at princippet om et enkelt regnskab, der kan dække alle regnskabsbrugers informationsbehov, må forlades. Hver enkelt regnskabsbruger skal have adgang til virksomhedens grunddata og således ud fra de foretrukne kriterier, herunder de tidsmæssige og rumlige kriterier, kunne konstruere sit eget regnskab. Kommercialiseringen medfører at regnskabsinformation bliver en vare, og at de der vil betale for denne får en privilegeret adgang til information. Samtidig bliver det vanskeligt for virksomhederne at skjule information for investorerne. Den accelererede tidsopfattelse betyder at regnskabet, i stedet for at være et historisk tilbageblik, nu må give et øjebliksbillede. Den indsnævrede rumopfattelse medfører at den postmoderne regnskabsbruger vil søge information på tværs af den enkelte virksomheds traditionelle grænser.

Denne udvikling vil have vidtrækkende konsekvenser for måden virksomheder og samfund organiseres på. I det postmoderne perspektiv er samfund immanent pluralistiske, og der vil således altid være modstand mod bestemte aktørers forsøg på at skabe en entydig orden. Regnskabet er et ordensskabende objekt, i og med det kommunikerer og konstruerer en entydig virkelighedsopfattelse. Der vil således blandt aktørerne altid være en iboende modstand mod den virkelighed der søges kommunikeret. Regnskabet kan kun overvinde denne modstand hvis det har en vis konsistens på tværs af interessegrupperne, men samtidig er plastisk nok til at tillade disse at fortolke det delvist forskelligt. Det skal have en

kerne af hård virkelighed og en skal af blød fortolkelighed. Hvis postmodernismen medfører en konstruktivistisk ontologi på regnskabsområdet vil dette ikke længere være muligt. Det bliver altså vanskeligere for interessegrupperne omkring virksomheden at samarbejde, især hvis de ikke har fælles mål. Det bliver også vanskeligere at opretholde det modernistiske ideal om den centralt ledede organisation. Denne ledelse er i høj grad talbaseret og forudsætter altså at virkeligheden kan repræsenteres numerisk. Yderligere vanskeliggøres reproduktionen af organisationens strukturer, da regnskabet skaber dens grænser mod omverdenen ved at definere hvad der hører med til denne og hvad der er externaliteter. Samtidig er der i stigende grad brug for at få skabt disse grænser for organisationen, da den postindustrielle produktion i høj grad er baseret på netværk af uafhængige aktører, hvorfor organisationens afhængighed af omverdenen vokser samtidig med at dens grænser flyder ud. Problemerne stopper imidlertid ikke på virksomhedsniveau. Som nævnt i indledningen er New Public Management, måden det nuværende samfund styres på, inspireret af erhvervslivets ledelsesstrategier. Hele styringen af samfundet er således baseret på at virkeligheden kan repræsenteres numerisk i regnskaber. Også her vil den konstruktivistiske ontologi på regnskabsområdet altså give problemer med ledelsen af samfundet og reproduktionen af samfundsstrukturerne. Regnskabets ontologiske forskydning kan altså få vidtrækkende betydning for samfundets organisering i fremtiden.

Noter

1. For en gennemgang af „New Public Management“ i dansk sammenhæng henvises til Mouritsen (1997) og temanummeret i *Samfundsøkonomen* nr. 5, 1999.

2. „Corporate Governance“-diskursen (for en nærmere diskussion se fx Keasey & Wright, 1997) har i USA og UK givet sig udslag i, at direktionerne i årsregnskabet skal erklære sig om hvorvidt de har ledet virksomheden i overensstemmelse med på forhånd fastlagte kriterier for god ledelse. Revisor skal attestere at dette er tilfældet.

3. Et årsregnskab består dels af en resultatopgørelse hvor selskabets indtægter og udgifter for den givne periode vises, dels af en balance hvori selskabets værdier og forpligtelser opgøres. Hertil kommer uddybende noter til tallene i resultatopgørelsen og balancen, en påtegning af virksomhedens revisor og en beretning fra selskabets ledelse. Alle danske aktie- og anpartsselskaber har pligt til at aflægge reviderede årsregnskaber.

4. Regnskabsvejledninger er professionens kodificering af de gældende normer på regnskabsområdet.

5. Ifølge Årsregnskabslovens §4 skal årsregnskabet give et retvisende billede af selskabets aktiver og passiver, økonomiske stilling samt resultatet.

6. Modsætningen til going concern principet er realisationsprincipet, ifølge hvilket aktiverne optages til den værdi de umiddelbart kan realiseres til.

7. Goodwill er traditionelt blevet beregnet som forskellen mellem købsprisen for en virksomhed og aktiverne opgjort til markedspris. Goodwill findes imidlertid også i virksomheder der ikke er opkøbt, hvorfor begrebet nu søges defineret som overnormal indtjeningsevne (Elling 1996:193).

8. Omkostninger defineres af Elling (1996: 80) som "udgående strømme eller andet forbrug af aktiver eller stigning i forpligtelser forbundet med levering eller produktion af varer, tjenesteydelser eller udførelsen af andre aktiviteter, som udgør entitetens ordinære eller centrale aktiviteter".

9. I udkastet til en ny årsregnskabslov, som er til behandling i Folketinget i skrivende stund, er det generelt foreslået, at aktiver fremover skal optages til deres reelle værdi.

10. Den stigende konkurrence indebærer dog at lokale forretningspotentialer i stigende grad må udnyttes, hvorfor udviklingen også har heterogene træk. Nicheproduktion er ifølge Clegg (1990) et kendetegn for den postmoderne organisation.

11. Alvesson (1995) skelner således mellem postmodernisme som tidsalder, filosofi og organisationsteori. Parker (1992) skelner mellem post-moderne organisationer og postmoderne organisationsteori, og Clegg (1990) beskriver postmoderne organisationer og samfund. Det er således diskutabelt hvorvidt der eksisterer postmoderne organisationer eller samfund, ligesom der ikke kan siges at være nogen entydig postmoderne teori. Alvesson (1995) ser, utvivlsomt med nogen ret, postmodernismen som et „brand image“ der bruges i markedsføringen af individuel forskning, og som giver forskeren identitet samtidig med at det signalerer at forskningen befinder sig forrest i frontlinien.

12. Hanlon (1996) har analyseret konsekvenserne heraf for revisionsbranchen, som han ser som en rollemodel for de øvrige professioner. Fra at være statens altruistiske tjenere, er revisorprofessionen nu blevet til en kommercialiseret serviceklasse mellem arbejdskraften og kapitalen, som for egen vindings skyld tjener kapitalens interesser på dennes præmisser. Udviklingen påvirker nu direkte revisionsteknikkens udvikling, som påvist af Jeppesen (1998).

13. Legitimitet kan ifølge Weber (1922/1994) antage tre hovedformer. Det legale herredømme er legitimt i kraft af, at de konkrete strukturer det bygger på er rationelle og tjener almene interesser. Det traditionelle herredømme er legitimt i kraft af en institutionaliseret tro på at strukturerne er hellige og derfor bør efterleves. Endelig er det karismatiske herredømme legitimt i kraft af førerens særlige nådegaver og evner, som betinger en emotionel hengivelse til denne.

14. Hermed fjernes altså også grundlaget for den Weberiansk inspirerede sociologi, eksempelvis ny-institutionalismen, som eksplicit bygger på den forudsætning, at organisationer søger legitimitet i forhold til deres sociale omverden (Meyer & Rowan 1977).

15. Dandy-sagen er således et eksempel på at det danske samfund endnu ikke har nået denne grad af postmodernisme, både fordi Dandy i sin markedsføring slår på videnskabelige facts og fordi videnskaben endnu ikke er helt domineret af erhvervslivets interesser.

16. Det er Hines erklærede mål at fremme denne udvikling, således at de værdier der undertrykkes af regnskabet, fx sammenhø-

righeden med naturen (Hines 1991) eller kvindelige værdier (Hines 1992), kan få en mere fremtrædende plads i samfundet.

17. Tilgængelig på www.cpavision.org.

Litteratur

- Adam, Barbara 1992: „Modern Times: The technology connection and its implications for social theory“, *Time & Society*, vol. 1, no. 2, 175-191.
- Alvesson, Mats 1995: „The Meaning and Meaninglessness of Postmodernism: Some Ironic Remarks“, *Organization Studies*, 16, 6, 1047-1075.
- Baudrillard, Jean 1988: *Jean Baudrillard: Selected Writings*, red. M. Poster, Stanford: Stanford University Press.
- Baudrillard, Jean 1994: *Simulacra and Simulation*, Ann Arbor: The University of Michigan Press.
- Bauman, Zygmunt 1992: *Intimations of postmodernity*, London: Routledge.
- Berger, Peter L. & Luckmann, Thomas 1966: *Den samfundsskabte virkelighed. En videnssociologisk afhandling*, København: Lindhardt & Ringhof.
- Bordum, Anders 2000: „Viden om fælles værdier“, *Ledelse i Dag*, nr. 41. Vinter 2000.
- Clegg, Stewart 1990: *Modern Organizations. Organization Studies in the Post-modern World*, London: Sage.
- Cooper, Robert & Burrell, Gibson 1988: „Modernism, Postmodernism and Organizational Analysis: An Introduction“, *Organization Studies*, 9/1, 91-112.
- Dicksee, L.R. 1933: *Auditing*, Fifteenth edition, London: Gee & Co.
- Elling, Jens O. 1996: *Årsregnskabsteori i analytisk perspektiv*, 3. udgave, København: FSR's Forlag.
- Elliott, Robert K. 1994: „The future of audits“, *Journal of Accountancy*, September, p. 74-82.
- Elliott, Robert K. 1995: „Confronting the Future: Choices for the Attest Function“, *Accounting Horizons*, vol 8 no. 3, s. 106-124.
- Erhvervsfremme Styrelsen 2000: *Guideline for videregnskaber – en nøgle til videnledelse*, København: Erhvervsfremme Styrelsen.
- Foucault, Michel 1975/1994: *Overvågning og straf*, København: Det lille Forlag.
- Gerboth, D.L. 1972: „Muddling through with the APB“, *Journal of Accountancy*, May, s. 42-49.
- Gerboth, D.L. 1973: „Research, Intuition, and Politics in Accounting Inquiry“, *The Accounting Review*, no. 3, s. 475-482.
- Hanlon, Gerard 1996: „‘Casino capitalism’ and the rise of the ‘commercialised’ service class - an examination of the accountant“, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 7, no. 3, 339-363.
- Harvey, David 1990: *The Condition of Postmodernity*, Oxford: Blackwell Publishers Ltd.
- Heldbjerg, Grethe 1997: *Grøftegravning i metodisk perspektiv*, Frederiksberg: Samfundslitteratur.
- Hines, Ruth 1988: „Financial accounting: In communicating reality, we construct reality“, *Accounting, Organizations and Society*, no. 3, s. 251-261.
- Hines, Ruth 1989: „Financial Accounting Knowledge, Conceptual Framework Projects and the Social Construction of the Accounting Profession“, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, no. 2, s. 72-92.
- Hines, Ruth 1991: „On Valuing Nature“, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, no. 3, s. 27-29.
- Hines, Ruth 1992: „Accounting: Filling the Negative Space“, *Accounting, Organizations and Society*, 17, 3/4, 313-341.
- Holmark, D. & Rikhardsson, P. 1995: „Miljøregnskabet: opgørelse og rapportering af virksomhedens miljø-

- præstationer“, *Revision & Regnskabsvæsen*, nr. 7, p. 36-39.
- Jeppesen, K.K. 1998: „Reinventing auditing, redefining consulting and independence“, *The European Accounting Review*, vol 7 no. 3., p. 517-539.
- Keasey, K. & Wright, M. (red.) 1997: *Corporate Governance: Responsibilities, Risks and Remuneration*, Chichester: John Wiley & Sons.
- Koefoed, Ole 1996: „Statsautoriserede revisorer på de politiske gulve“, *Berlingske Tidende*, 9. September.
- Lash, Scott & Urry, John 1994: *Economies of Signs & Space*, London: Sage Publications.
- Latour, Bruno 1991: „Technology is society made durable“ i Law, John (red.) (1991) *A Sociology of Monsters: Essays on Power, Technology and Domination*, London: Routledge.
- Law, John 1994: *Organizing Modernity*, Oxford: Blackwell.
- Llewellyn, Sue 1994: „Managing the Boundary. How Accounting Is Implicated in Maintaining the Organization“, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7, 4, p. 4-23.
- Lyotard, Jean-Francois 1982: *Viden og det postmoderne samfund*, Århus: Sjakalen.
- Macintosh, N.B., Shearer, T., Thornton, D.B. & Welker, M. 2000: „Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital“, *Accounting, Organizations and Society*, 25, 1, 13-50.
- Meyer, J.W. & Rowan, B. 1977: „Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony“, *American Journal of Sociology*, Vol. 83 No. 2, p. 340-363.
- Mouritsen, J. 1997: *Tællelighedens regime*, København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Parker, M. 1992: „Post-Modern Organizations or Postmodern Organization Theory“, *Organization Studies*, vol. 13 no. 1, 1-17.
- Power, Michael 1990: „Modernism, post-modernism and organization“, i Hassard & Pym (red.) *The theory and philosophy of organizations*, London: Routledge.
- Power, Michael 1997: *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford: Oxford University Press.
- Ruud, T. Flemming 1989: *Auditing as Verification of Financial Information*, Oslo: Norwegian University Press.
- Shapiro, S.P. 1987: "The Social Control of Impersonal Trust", *American Journal of Sociology*, 93, 3, 623-658.
- Sloth Pedersen, Robert 1978: *Rapport fra komiteen vedrørende grundlæggende revisionsbegreber*, Faglige artikler 17, København: FYR.
- Solomons, David 1978: „The Politicization of Accounting“, *The Journal of Accountancy*, November, s. 65-72.
- Star, S.L. & Griesemer, J. 1989: "Institutional ecology, 'Translations' and boundary objects: amateurs and professionals in Berkeley's Museum of Vertebrate Zoology, 1907-39", *Social Studies of Science*, 19, 387-420.
- Urry, John 1998: „The concept of society and the future of sociology“, *Dansk Sociologi*, vol. 9, sept. 1998, p. 29-41.
- Wallman, S.M.H. 1995: „The future of accounting and disclosure in an evolving world: The need for dramatic change“, *Accounting Horizons*, vol. 9 no. 3, p. 81-91.
- Weber, Max 1922/1994: *Magt og Bureaucrati*, Frederiksberg: Det lille Forlag.
- Wivel, T., Hansen, J.V. & Buhl, M.S. 1997: „Visioner om fremtidens revisionsydelse“, *Revision & Regnskabsvæsen*, nr. 4, p. 9-25.
- Zeff, Stephen A. 1978: „The Rise of Economic Consequences“, *Journal of Accountancy*, s. 56-63.